

文書化・調査対応

最適方法ルールの導入と 利益分割法の明確化

Contents

- ▶ 最適方法ルールの導入と利益分割法の明確化
- ▶ ドキュメンテーション(文書化)
- ▶ 移転価格調査対応

Essence

平成23年度における移転価格税制の改正の大きなテーマである、「最適方法ルールの導入」と「利益分割法の明確化」の内容を説明するとともに、今回の改正が、平成22年度税制改正で導入されたドキュメンテーション・ルールにどう絡んでくるのか、さらには、今後の移転価格調査にどういった影響をもたらすのかを概説している。

最適方法ルールを導入と利益分割法の明確化

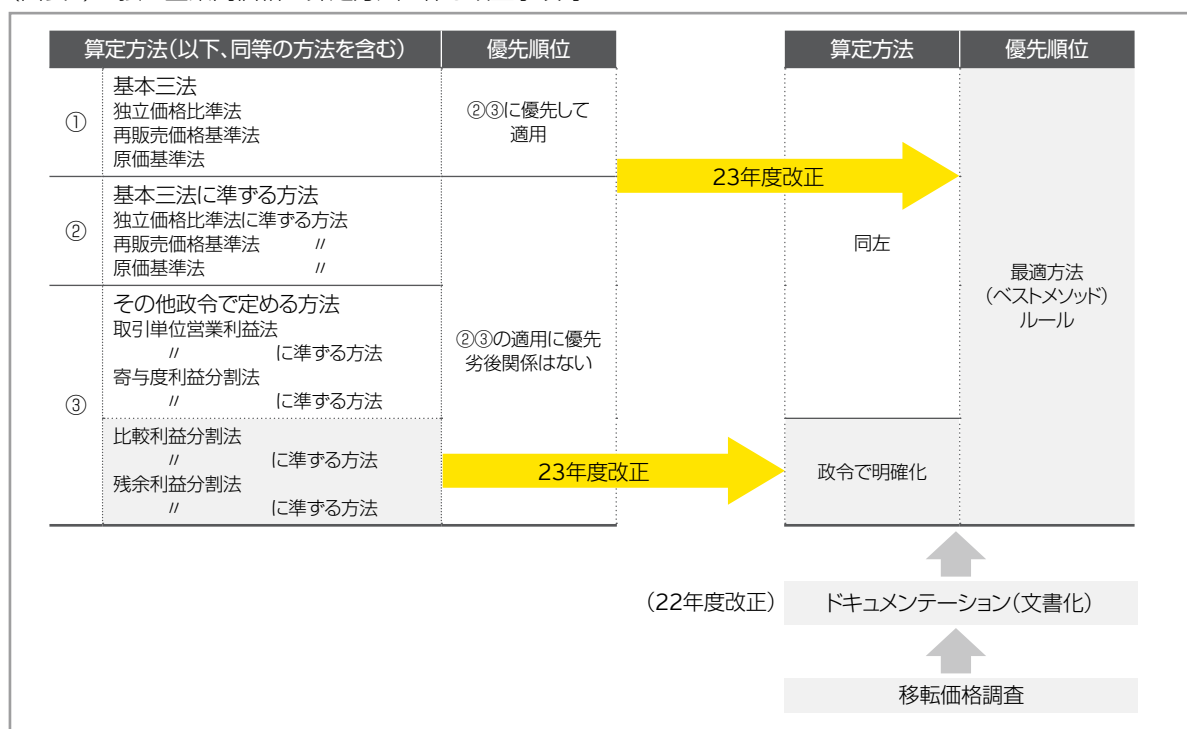
最適方法ルールの導入

(1) 経緯等

従来は、独立企業間価格の算定に際し、基本三法(独立価格比準法、再販売価格基準法及び原価基準法)がその他の方法に優先して適用されることになっていたが、OECD移転価格ガイドラインが米国財務省規則と同様に最適方法ルールを採用したことに伴い^(注1)、最適な方法を事案に応じて選択する仕組みに改正された^(注2)。なお、本改正は、平成23年10月1日以後に開始する事業年度より適用されることとなっている。

これまで、わが国の法令上は、基本三法を用いることができない場合に限って、基本三法に準ずる方法やその他政令で定める方法(取引単位営業利益法や利益分割法等)を用いることができることとされていたが^(注3)、今後、法令上は順位づけはなくなることになる(図表1参照)。

(図表1) 独立企業間価格の算定方法に係る改正事項等



(出所) 事務運営指針「別冊 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」事例1(参考1)を基に筆者追加作成

(2) 規定の内容

租税特別措置法(以下、「措置法」という)66条の4第2項柱書で、「各号に定める方法のうち、当該国外関連取引の内容及び当該国外関連の当事者が果たす機能その他の事情を勘案して、当該国外関連取引が独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に当該国外関連取引につき支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法」と規定された。ただし、最も適切な方法の選定にあたり、最も適切な候補が複数ある場合には、独立価格比準法が最も優先し、次に、再販売価格基準法又は原価基準法が同順位で優先する(事務運営指針^(注4)3-2)。

そして、事務運営指針3-1では、「最も適切な方法の選定のための検討を行う場合には、措置法通達66の4(3)-3に掲げる諸要素に基づいて国外関連取引の内容を的確に把握し、措置法通達66の4(3)-1の(1)から(4)までに掲げる点等を勘案して当該国外関連取引に係る比較対象取引の有無等を検討すること留意する」とされている。

<措置法通達66の4(3)-3に掲げる諸要素>

- ① 棚卸資産の種類、役務の内容等
- ② 売手又は買手の果たす機能
- ③ 契約条件
- ④ 市場の状況
- ⑤ 売手又は買手の事業戦略

<措置法通達66の4(3)-1の(1)から(4)までに掲げる点>^(注5)

- ㉑ 独立企業間価格の算定方法の長所及び短所
- ㉒ 国外関連取引の内容及び当該国外関連取引の当事者の果たす機能等に対する独立企業間価格の算定方法の適合性
- ㉓ 独立企業間価格の算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性
- ㉔ 国外関連取引と非関連者間取引との類似性の程度

利益分割法の明確化

(1) 経緯等

従来、利益分割法(Profit Split Method、PS法)については、寄与度利益分割法^(注6)のみが政令に規定されており、残余利益分割法と比較利益分割法は通達に規定されていた^(注7)。今般、独立企業間価格の算定方法の一覧性を確保する観点から、租税特別措置法施行令39条の12第8項1号が改正され、残余利益分割法と比較利益分割法とが新たに規定された。

(2) 残余利益分割法

残余利益分割法(Residual Profit Split Method、RPSM)とは、法人及び国外関連者の双方に独自の価値ある寄与が認められる場合において、分割対象利益のうち、独自の価値ある寄与を果たさない非関連者間取引で通常得られる利益に相当する金額を当該法人及び国外関連者それぞれに配分し、当該配分した金額の残額を、例えば、法人及び国外関連者が無形資産を用いることにより独自の機能を果たしている場合には、当該無形資産による寄与の程度を推測するに足りるものとして、これらの者が有する無形資産の価額、当該無形資産開発のために支出した費用の額等を用いて合理的に配分する等して独立企業間価格を算定する方法をいう^(注8)。

従来、残余利益分割法による課税については、法令に基づかない通達課税であり違法である旨の批判が一部にあったが^(注9)、本改正により、少なくとも今後の課税については、その批判は当たらないことになる。

(3) その他の注意すべき点

最適方法の選択に関し参考事例集で触れられていて、筆者が特に注意すべきと考える点は次のとおりである。

- ▶ 取引単位営業利益法の適用を検討する場合には、価格や売上総利益の水準よりも営業利益の水準に対して影響を及ぼす可能性のある要因(経営の効率性に係る差異等)が存在する可能性があることに留意する。
- ▶ 国外関連当事者の一方の当事者が単純な機能のみを果たしている場合には、通常は残余利益分割法よりも当該一方の当事者を検証対象とする算定方法の選定が適切となる。
- ▶ 寄与度利益分割法を用いる場合(事例7)として、規模の利益がある場合が挙げられている。

(3) 比較利益分割法

(Comparable Profit Split Method)

比較利益分割法とは、分割対象利益を、国外関連取引と同種又は類似の棚卸資産の販売等に係る所得の配分に関する割合(当該比較対象取引と当該国外関連取引に係る棚卸資産の当該法人及び当該国外関連者による販売等とが当事者の果たす機能その他において差異がある場合には、その差異により生ずる割合の差につき必要な調整を加えた後の割合)に応じて、当該法人及び当該国外関連者に配分し、独立企業間価格を算定する方法をいう^(注10)。

本方法も従来、通達のみでしか規定されていなかったが、課税での適用事例はなかったものと推測され、その限りで問題とされることはないものと思われる。

ドキュメンテーション(文書化)

ドキュメンテーションの概要

平成22年度税制改正で、推定課税^(注11)規定(措法66の4⑥)及び第三者への質問・検査規定(措法66の4⑧。いわゆる、シークレットコンパブル)発動の一要件である「独立企業間価格を算定するために必要と認められる書類」が措置法施行規則22条の10で明確化された^(注12)。これは、日本版文書化規定といわれているが、申告書提出期限までに作成を要することとされる同時文書化ではない。一方で、調査が入った段階で準備し、対応していくのは相当困難なものと考えられるため、当該改正以降ドキュメンテーションを実施する企業が増加している。法令で規定されたことにより、納税者にとって予測可能性が高まった

といえる一方で、これら書類を「遅滞なく提示し、又は提出しなかった場合」には、前記2つの規定(措法66の4⑥又は⑧)が発動されるリスクが高まったともいえる。

ただし、事務運営指針2-5(2)で、同規則の書類がすべて提示又は提出されなかったとしても、独立企業間価格を算定できる場合には、前記2つの規定の適用はない旨が明らかにされており、また、これら条項を適用する場合には、別途、納税者に対しその理由を説明すること等とされている。

最適方法に係るドキュメンテーション

最適方法の選択に直接関連するドキュメンテーション規定として、措置法規則22条の10第1項2号イがあり、①当該法人が選定した独立企業間価格の算定方法、②その選定の理由を記載した書類、③その他当該法人が独立企業間価格を算定するにあたり作成した書類、が作成しなければならない書類として規定されている。

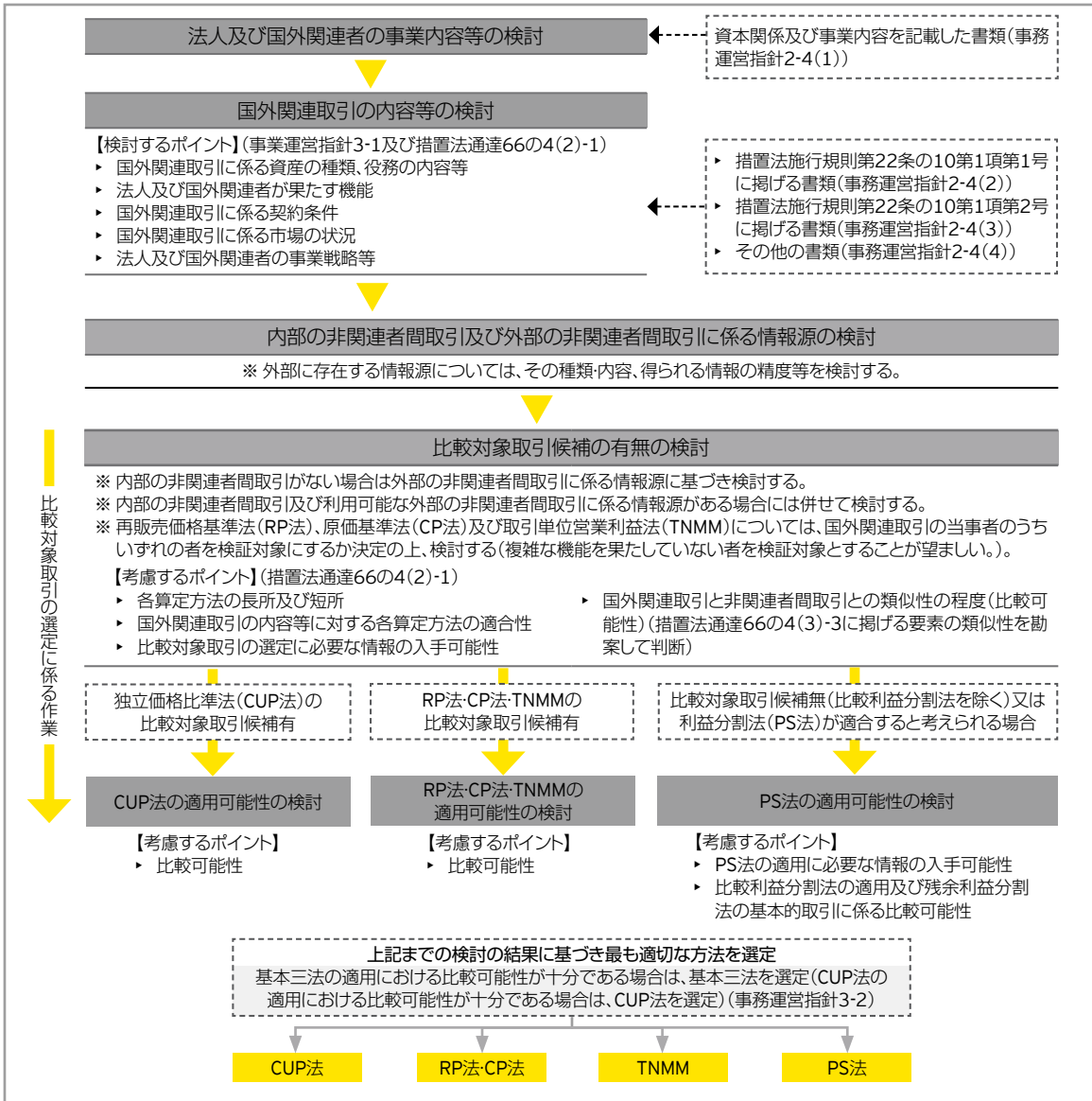
最適方法の選定にあたっては、上記「最適方法ルールの導入」(2)で記したような内容を検討する必要があり、「②その選定の理由を記載した書類」には、それらの内容が含まれている必要がある。したがって、そこには自ら選んだ算定方法が他の算定方法に対して優位であることを比較検討した事項も含まれる。

また、事務運営指針2-5(2)(注)1には、「法人が独立企業間価格を算定している場合には、当該法人が当該算定に用いた書類に基づき独立企業間価格の算定ができるかどうかを検討し、当該書類以外の書類の提示又は提出を求める必要があるかどうかを判断する。」と規定されており、納税者がドキュメンテーションを行っている場合には、課税当局はまず、納税者の作成している書類を検討する必要があることとなっている。

その場合、納税者は、まずは自らの土俵の上で課税当局と議論を行うことができる。そして、課税当局と納税者が、納税者が作成したドキュメンテーションを基に議論を重ね、課税当局が納税者の算定方法につき不合理であると結論づけられる場合に、別の方法での検討を行うこととなる。

そして、今回改訂された参考事例集の事例1には、「独立企業間価格の算定方法の選定の流れ(比較可能性分析の例)」が記載されており、最適方法がどのように選ばれていくのかそのプロセスが次のとおり詳細に記載されている(図表2参照)。ドキュメンテーションにあっても、このプロセスが参考になるものと思われる。

(図表2) 独立企業間価格の算定方法の選定の流れ(比較可能性分析の例)



(出所) 事務運営指針「別冊 移転価格税制の適用に当たっての参考事例集」事例1(図1)より

利益分割法に係るドキュメンテーション

既述のとおり、残余利益分割法及び比較利益分割法については通達に規定されていたことから、今般の利益分割法の明確化に伴ってそのドキュメンテーションに影響を与えることは基本的にないものとする。

ただし、利益分割法に関して注意を要するのは、わが国では従来より、移転価格全般において取引単位ということが強調されてきており、利益分割法でも同様である点である。すなわち、利益分割法の適用においても、独立企業間価格の算定は、原則として、個別の取引ごとに行われることとされているの

である^(注13)。したがって、移転価格設定方法として利益分割法を採用する場合において、会社単位又はセグメント単位で検証を行うときには、当該取引単位の設定が適切であることを検討した上、ドキュメンテーションを行っておく必要がある。

また、利益分割法の適用にあたっては、法人と国外関連者の当該国外関連取引に係る損益(切出計算)を算出することになるが^(注14)、ドキュメンテーションにあたっては、当該切出計算のプロセスや合理性について記載しておく必要がある。

移転価格調査対応

最適方法ルールに関すること

最適方法ルールが設けられる以前は、わが国における移転価格算定方法の選定に関しては、法令上、基本三法に準ずる方法やその他政令で定める方法(利益分割法、取引単位利益法等)は、基本三法が適用できない場合に限り、使用することができると定められていたため、従来、課税当局は、基本三法以外での課税を行う場合には、基本三法が使用できないことを主張・立証した上で、基本三法に準ずる方法やその他政令で定める方法を適用する必要があった^(注15)。

これにより、調査の局面でも、課税当局が基本三法を用いない課税を行おうとする場合には、納税者は基本三法を用いることができないことにつき、課税当局による立証がないとの反論を行うことができた。

最適方法ルールが導入されたことにより、まずは、納税者が、申告にあたって何が最適な移転価格算定方法なのかを検討した上で、移転価格を算定しておく必要があることになる。一方で、課税当局は、まずは納税者が採用した算定方法につき検討を行っていく必要があり、結果として異なる算定方法を適用して課税を行おうとする場合には、納税者が採用する算定手法よりも適切であることを主張していく必要があるものと考えられる。

一方、納税者が自ら最適な移転価格算定方法を検討していない場合において、課税当局が、合理的な調査を尽くして最適な移転価格算定方法を選定し課税処分を行おうとするときは、納税者は当該算定方法が最適ではない旨の主張を行う必要があるものと考えられる。

利益分割法の明確化

既述のとおり、残余利益分割法及び比較利益分割法については通達に規定されていたことから、今般の利益分割法の明確化に伴って、移転価格調査に基本的に影響を与えることはないものとする。ただし、これも既述のとおり、従来、残余利益分割法による課税については、法令に基づかない通達課税であり違法である旨の批判が一部にあったところであるが、本改正により、今後は、調査の場面でも、納税者の当該批判は当たらないことになる。

おわりに

最適方法(ベストメソッド)ルールが導入され、文書化規定等と併せ、ようやく先進各国のルールが一定の方向に収斂していく兆しがうかがえる。しかしながら、その細部は各国の法制により様々であり、個々の課税のケースは個別事情に大きく左右されることが多くある。また、わが国でも、より多くの法令や通達等が公表されることで、その予測可能性は高まったといえるが、それらのルール・手続を順守しなかった場合のリスクも、従来にも増して高まったといえる。

- (注1) 2010年版「OECD移転価格ガイドライン」パラグラフ2.1~2.10に規定されている。米国財務省規則では、§1.482-1(c)に規定されている。
- (注2) 措置法66条の4第2項。
- (注3) 棚卸資産の売買取引以外の取引については、基本三法と同等の方法並びに基本三法に準ずる方法と同等の方法及びその他政令で定める方法と同等の方法が用いられるが、以下の説明上、基本三法と同等の方法等については基本三法等に含んだものとして、記載を省略する。
- (注4) 「「移転価格事務運営要領」の一部改正について」：平成23年10月27日、措置法通達、参考事例集とともに、パブリックコメントの結果が公表され、同日付で発遣された。
- (注5) @~@については、参考事例集・事例1の(参考2)等で詳述されている。
- (注6) 所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる、関連当事者それぞれの費用額、固定資産額等の要因に応じて所得を分割する方法。
- (注7) 旧措置法通達66の4(4)-4及び5。
- (注8) 措置法施行令39条の12第8項1号八、措置法通達66条の4(4)-4、事務運営指針3-7及び参考事例集8。
- (注9) 高久隆太『知的財産をめぐる国際税務』(大蔵財務協会)292頁、望月文夫『日米移転価格税制の制度と適用 無形資産取引を中心として』(大蔵財務協会)520頁。
- (注10) 措置法施行令39条の12第8項1号イ。
- (注11) 同業種法人の売上総利益率等を基礎として算定した金額を独立企業間価格と推定して更正するもの。取引の中に関連者間取引が混入しているか否かは問題とされない。
- (注12) これは、従前調査時に検査を行う書類等として事務運営指針2-4に規定していたものを、法令化したものである。
- (注13) 措置法通達66の4(3)-1。
- (注14) 措置法施行規則22条の10第1項へ。
- (注15) 平成20年10月30日の東京高裁判決(アドビシステムズ事件)では、「基本三法と同等の方法を用いることができないことの主張立証責任は課税当局にあり、課税庁が合理的な調査を尽くしたにもかかわらず基本三法と同等の方法を用いることができないことについて主張立証をした場合には、基本三法と同等の方法を用いることはできないことが事実上推定される」旨の判示があった。

Contact

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

インターナショナル アンド トランザクション タックス サービス部

別所 徹弥 パートナー +81 3 3506 3036 tetsuya.bessho@jp.ey.com
竹内 茂樹 シニアマネージャー +81 3 3506 3546 shigeki.takeuchi@jp.ey.com

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、
下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 tax.marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクション・アドバイザー・サービスなどの分野におけるリーダーとして、全世界の15万2千人の構成員が、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質の高いサービス提供を行っています。私どもは、クライアント、構成員、そして社会を支援し、各サービス分野において、皆様の可能性の実現を追求し、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

©2012 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

EYTAX CC20120216-2

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を終った要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。